

IBRACON NPA nº 10 - Diretrizes Básicas sobre Controle Interno de Qualidade para Auditores Independentes

INTRODUÇÃO

1. Dada a complexidade de ambiente técnico -profissional da prestação de serviços de auditoria independente, torna-se cada vez mais necessária a existência de um adequado controle de qualidade.
2. As Normas Brasileiras de Contabilidade, aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, incorporam as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis (NBC-T- 11).
3. As referidas Normas de Auditoria, que abrangem aquelas relativas à execução dos trabalhos e do parecer dos auditores independentes, devem constituir uma fonte básica para referência no estabelecimento do controle interno de qualidade das prestadoras de serviços de auditoria independente.
4. Em conexão com o item 11.2.4.2 da acima referida NBC-T-11 ('O auditor deve instituir programa de controle de qualidade visando a avaliar, periodicamente, se os serviços executados são efetuados de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade') este Pronunciamento apresenta as diretrizes básicas para que as prestadoras de serviços de auditoria independente implantem e/ou mantenham um controle interno de qualidade.

OBJETIVOS

5. Avaliar a qualidade dos serviços de auditoria independente prestados em base de testes, por meio de seleção de entidades, bem como avaliar o desempenho de um modo geral da prestadora de serviços de auditoria independente, para determinar se os padrões e políticas internas e da profissão estão sendo obedecidos.
6. Concluir se há razoável segurança de que os serviços de auditoria independente estão sendo executados de conformidade com os padrões da profissão, que as demonstrações contábeis examinadas estão sendo preparadas de acordo com as práticas contábeis aceitas pela profissão, que os papéis de trabalho documentam adequadamente o trabalho executado e as conclusões estão baseadas em evidências refletidas nos pareceres e relatórios (Anexos I e II).
7. Identificar as ações corretivas necessárias e formular recomendações construtivas.
8. Focos principais:

- a. Revisão dos papéis de trabalho, pareceres e relatórios correlatos, inclusive correspondências e memorandos, relativos a cada entidade selecionada.
- b. Todos os tipos de serviços de auditoria independente prestados devem ser objeto de revisão para fins de controle interno de qualidade. Em cada revisão individual, devem ser feitas considerações sobre independência, avaliação do risco de aceitação e retenção de entidades pela prestadora de serviços, utilização de técnicas e especialistas requeridos em cada trabalho, bem como, supervisão e planejamento.

PLANEJAMENTO E ORGANIZAÇÃO DAS REVISÕES DE CONTROLE INTERNO DE QUALIDADE

9. Um conjunto de instruções deve ser elaborado pelo responsável pela parte técnica, a cada revisão, ou revisado com base na experiência anterior, bem como os correspondentes questionários ou roteiros de revisão.

10. Uma equipe adequada de revisores, se requerida, deve ser selecionada pelo responsável, com o apoio de especialistas.

11. Reuniões de planejamento e organização, se requeridas, devem ser levadas a efeito.

12. Devem ser obtidas todas as informações necessárias à prestadora dos serviços de auditoria independente para permitir uma seleção adequada, como exemplo:

- a. cópias das conclusões das revisões anteriores, se houver, bem como das correspondentes recomendações e planos de ações;
- b. cópias de eventuais relatórios específicos sobre revisão da administração de recursos humanos e da atividade de educação continuada;
- c. listas de entidades e dos técnicos, bem como os seus respectivos currículos;
- d. listas de entidades que têm risco profissional;
- e. informação sobre a estrutura do pessoal técnico; e
- f. lista dos pareceres e relatórios emitidos no período sob revisão, bem como daqueles ainda pendentes de emissão e sumários das razões da não emissão.

13. Com base nas informações acima, deve ser preparado um plano de revisão.

14. A seleção das entidades a serem revisadas deve levar em conta os

seguintes aspectos:

- a. risco profissional;
- b. se a entidade é ou não supervisionada especificamente por alguma autoridade;
- c. se as demonstrações contábeis são ou não publicadas;
- d. segmento de negócios da entidade, ou a própria entidade, oferece risco inerente de sua atividade;
- e. atividades específicas;
- f. entidade de relevante importância para a prestadora de serviços de auditoria independente; e
- g. a existência de problemas técnicos de solução difícil, bem como, relatórios contendo ressalvas originárias de problemas complexos.

15. A amplitude da revisão deve dar segurança de que a amostra será adequada representação da atividade da prestadora de serviços de auditoria independente.

16. Dependendo das circunstâncias, as revisões de controle interno de qualidade podem conter o conceito de rotação de ênfase, ou serem executadas com profundidade diferenciada.

17. A revisão dos critérios de utilização de especialistas nos trabalhos das entidades selecionadas, em computação e em impostos, por exemplo, deve ser também objeto da revisão do controle interno de qualidade.

18. A necessidade de utilização de especialistas na equipe de revisão do controle interno de qualidade, deve ser também considerada.

19. Dependendo da forma como a prestadora de serviços de auditoria independente opera, deve ser considerada a revisão dos questionários específicos requeridos para avaliação por parte das áreas especializadas à equipe de auditoria, como por exemplo, computação e impostos.

20. A equipe responsável pela revisão deve ser adequadamente treinada, instruída e o seu desempenho também deve ser avaliado pelo responsável.

21. A participação em equipes de revisão de controle de qualidade é uma atividade normal para as equipes técnicas e deve ser desempenhada com zelo e profissionalismo e fazer parte dos planos de carreira dos técnicos.

CONDUÇÃO DAS REVISÕES DE ENTIDADES SELECIONADAS

22. A equipe que vai conduzir a revisão deve ser liderada por um profissional experiente. A função desse líder inclui o esclarecimento de dúvidas da equipe, antes e durante os trabalhos de revisão, bem como a

revisão dos trabalhos e conclusões da equipe.

23. Os resultados das revisões de controles internos de qualidade devem ser discutidos com os técnicos encarregados dos trabalhos, que podem concordar ou discordar dos resultados; os pontos polêmicos devem ser avaliados pelo líder da equipe de revisão ou um responsável hierarquicamente superior.

24. As revisões das entidades selecionadas devem ser documentadas individualmente.

REVISÃO GLOBAL DA PRESTADORA DE SERVIÇOS DE AUDITORIA INDEPENDENTE

25. A finalidade dessa revisão é avaliar o cumprimento das normas e políticas internas, inclusive independência, supervisão da equipe técnica, treinamento, recrutamento e aceitação e retenção de entidades. Inclui também a organização do apoio especializado à equipe técnica de auditoria.

26. As deficiências constatadas e as respectivas recomendações para solução, devem constar do relatório sobre a revisão do controle interno de qualidade da prestadora de serviços de auditoria independente, endereçada ao principal responsável pela mesma, e caberá a ele a distribuição de cópias.

27. Os comentários e planos de ação dos responsáveis pela prestadora de serviços de auditoria independente deverão fazer parte, de forma resumida, do relatório do revisor.

28. O líder é o responsável pela preparação do relatório sumário sobre a revisão das entidades selecionadas e global da prestadora de serviços de auditoria independente.

RETENÇÃO DOS DOCUMENTOS REFERENTES À REVISÃO DO CONTROLE INTERNO DE QUALIDADE

29. A prestadora de serviços de auditoria independente deve instituir uma política de retenção dos questionários, relatórios e demais documentos referentes à revisão do controle interno de qualidade, mantendo, no mínimo, a documentação referente à última revisão. Todavia, os revisores não deverão reter cópias de nenhum papel de trabalho, questionário, etc.

30. Em princípio, a documentação sobre o procedimento do controle de qualidade e de sua revisão não é matéria divulgável, por ser interna da prestadora de serviços de auditoria independente.

Aprovada em novembro de 1995

ANEXO I

INTRODUÇÃO

1 . Evidência de auditoria é qualquer informação usada para o auditor formar seu parecer sobre as demonstrações contábeis que estão sendo examinadas. A abrangência da evidência necessária, a fim de formar-se uma opinião, depende da evidência ser adequada em termos de sua confiabilidade e sua importância.

Confiabilidade da Evidência de Auditoria

2. Os auditores podem diferir em seu julgamento, sobre qual evidência é mais confiável para qualquer objetivo da auditoria. A forma de evidência mais confiável, normalmente será o conhecimento adquirido através da própria experiência no desenvolvimento da evidência. Por exemplo, a evidência mais confiável de que um ativo existe, será a sua inspeção física: a menos confiável será a afirmação verbal de que ele existe.

3. Ao avaliar-se a confiabilidade da evidência de auditoria., deve-se considerar a fonte da evidência e confiança na competência ou intenção daquela fonte em fornecer evidência confiável. Por exemplo, uma confirmação de contas a receber obtida diretamente pelos auditores, é uma evidência razoavelmente confiável sobre a existência de uma conta a receber. Sempre existe, porém, a possibilidade de que a confirmação tenha sido assinada e devolvida sem qualquer verificação pela pessoa que a recebeu. Não se pode auditar a intenção da pessoa que assina a confirmação, e por isso não se pode considerar sempre uma confirmação como sendo inteiramente confiável, e poderá ser necessária outra evidência que ajude a comprovar a conta a receber.

4. Um grande número de evidências de auditoria será obtido na entidade auditada. A objetividade da evidência de auditoria é um fator importante para avaliar a sua confiabilidade. As declarações da administração da entidade, embora relevantes, não são objetivas, e portanto necessitam mais evidência para corroborá-las que as declarações feitas por terceiros independentes. Por outro lado, a evidência produzida pela entidade e criada mediante controles internos eficientes, por pessoa competente, que aja com integridade, pode ser considerada mais confiável que a evidência de terceiros cuja confiabilidade, competência ou intenção, sejam desconhecidas.

5. Algumas evidências para a auditoria são produzidas diretamente pelo

auditores como resultado da aplicação de certos procedimentos de auditoria; exemplos disto são a inspeção física de ativos, recálculos e verificação de documentos e registros.

FORMAS DE EVIDÊNCIAS DE AUDITORIA

6. A evidência de auditoria pode tomar as seguintes formas:

- a. exame físico;
- b. confirmação;
- c. documentação;
- d. observação;
- e. representações pela entidade;
- f. conferência de cálculos e a verificação de documentos e registros; e
- g. comparação de saldos de contas e outras informações relacionadas.

7. As formas de evidência apropriadas para satisfazer um dado objetivo de auditoria dependem da natureza da informação que está sendo auditada, da validade da evidência como verificação da informação, da disponibilidade de outros tipos de evidência e do custo de obtenção da evidência.

8. A seguir, considera-se cada uma das formas acima.

Exame físico

9. O exame físico é a inspeção ou contagem de um ativo tangível. Essa forma de evidência é freqüentemente obtida para estoques, títulos de investimento, duplicatas e títulos a receber e ativo imobilizado.

10. O exame físico de ativos é a verificação direta de que os bens e títulos representativos de direitos, podem ser também evidência sobre a condição ou qualidade dos bens. Trata-se de uma das formas mais eficientes da evidência de auditoria no tocante aos atributos acima, porém, geralmente não constitui evidência completa que os bens são de propriedade da entidade.

Confirmação

11. Uma confirmação é uma declaração escrita ou verbal da parte de terceiros, em resposta à solicitação dos auditores, quanto à exatidão da informação. Para que uma confirmação seja inteiramente confiável, deve ser obtida de uma fonte independente, agindo de modo competente e com integridade. Uma confirmação é menos confiável na medida em que o auditor não conheça a independência, competência ou integridade da fonte.

Documentação

12. Os documentos fornecem evidência sobre as transações e informações que estão ou deveriam estar nas demonstrações contábeis da entidade.

13. Os documentos são internos ou externos. Um documento interno é aquele que foi preparado e processado através dos sistemas da entidade e é mantido sem ter sido enviado a terceiros, tais como um cliente ou um fornecedor. Um documento externo é aquele que tenha sido preparado por alguém fora da organização da entidade que seja uma das partes da transação que está sendo documentada.

14. A confiabilidade de um documento como uma evidência para a auditoria depende, em grande parte, se um documento é interno ou externo. Desde que os documentos externos estiveram em mãos, tanto da entidade como de terceiros, há alguma indicação de que ambas as partes estão de acordo com as informações contidas no documento; a concordância da parte externa fornece objetividade, e os documentos externos são por isso considerados como sendo evidência mais confiável que os internos. Contudo, a confiabilidade de ambos os tipos de documentos é afetada pelo grau de eficiência dos controles internos. Quando os documentos são processados em um ambiente de controles internos confiáveis, há maior segurança de sua confiabilidade do que quando eles são processados em um ambiente de controles internos ineficientes ou inexistentes.

Observação (visual)

15. Observações são feitas a fim de avaliar o desempenho dos controles ou para obter conhecimento sobre as operações. Por exemplo, numa visita à fábrica para conhecer as operações e as instalações da entidade, pode-se observar a contagem e inspeção de materiais comprados, pelo departamento que os recebe, como meio de avaliar a eficiência desses controles; e pode-se observar indivíduos realizarem tarefas contábeis para determinar-se se estão cumprindo as responsabilidades que lhes competem. Como um teste dos controles internos, a observação normalmente não é uma evidência adequada da auditoria por si só, e geralmente será acompanhada por testes de cumprimento. Contudo, a observação é útil -em muitas partes da auditoria.

Representações pela entidade

16. As representações pela entidade (sejam verbais ou por escrito) em resposta a indagações dos auditores, constituirão sempre uma grande fonte de evidência durante a auditoria, mas deve-se lembrar que esta forma de evidência carece de objetividade porque não é independente. Quando se obtém representações de entidade, deve-se também procurar obter evidência comprobatória através de outros procedimentos.

17. A representação deve ser por escrito, e deve-se considerar cuidadosamente a integridade, a intenção e a autoridade da(s) pessoa(s) que assina(m) a representação.

Conferência de cálculos e a verificação de documentos e registros

18. Recálculos consistem na verificação da exatidão aritmética e, onde aplicável, observação da conformidade das computações com fórmulas específicas. Incluem procedimentos tais como recálculos das faturas de vendas, preço unitário de mercadoria, soma de diários e razões auxiliares e testes de cálculo da despesa de depreciação e despesas antecipadas. O exame de documentos e registros consiste na verificação dos valores para assegurar-se de que as transações estão corretamente e integralmente registradas nas contas apropriadas e pelos valores corretos. Visto que os resultados destes procedimentos são evidências obtidas diretamente pelos auditores, tal evidência é considerada adequada.

Comparações de Saldos de Contas e Outras Informações Relacionadas.

19. O uso de procedimentos de revisão analítica para comparações de saldos de contas relacionadas, indicações, tendências, etc., fornece evidência útil sobre a razoabilidade dos saldos de contas ou transações. Um exemplo desta forma de evidência é a comparação das despesas de manutenção do exercício corrente com as do ano anterior; se a comparação indicar que as despesas com reparos são elevadas ou baixas, contrariando as expectativas, as causas devem ser identificadas.

AVALIAÇÃO DA EVIDÊNCIA DE AUDITORIA

20. Durante o decorrer da auditoria, avaliam-se todas as evidências que foram obtidas sobre as informações sobre as quais deve ser emitida uma opinião. Algumas evidências podem contradizer outras e levar a conclusões conflitantes que devem ser resolvidas. Como resultado de uma avaliação inicial, pode-se concluir que são necessárias maiores evidências. USA-se o julgamento profissional para avaliar todas as evidências que foram obtidas visando formar uma opinião.

ANEXO II

DIREÇÃO E SUPERVISÃO DOS SERVIÇOS FOCO

Papéis de trabalho

1. Os papéis de trabalho são o conjunto de documentos e apontamentos com informações e provas coletadas pelo auditor, que constituem a evidência dos trabalhos executados e os fundamentos para emissão de sua opinião profissional sobre as demonstrações contábeis da entidade.

Os papéis de trabalho são de propriedade exclusiva do auditor, responsável por sua guarda e sigilo.

2. A organização dos papéis de trabalho deve considerar a natureza das informações neles contidas. Desta forma devem ser arquivadas em pastas específicas que podem ser assim denominadas:

a. Pasta Permanente, que deve conter todas as informações de natureza permanente relacionadas à entidade, periodicamente revisadas para incorporar alterações havidas;

b. Pasta Principal, que deve conter de forma estruturada, todas as informações mais importantes a respeito do trabalho de auditoria. Nessa pasta serão arquivados, dentre outros:

1. Planejamento geral do trabalho;
2. Procedimentos básicos de auditoria para cada área de trabalho;
3. Posição dos livros e registros fiscais e legais;
4. Representações da administração;
5. Representações de consultores legais e notas sobre contingências;
6. Memorando sobre a revisão de especialistas em assuntos tributários, como suporte dos auditores;
7. Resumo das atas de assembléias de acionistas, de reuniões da diretoria e outras;
8. Exame de transações subseqüentes;
9. Revisão analítica (comparações de saldos, etc.); e
10. Revisão dos sistemas computadorizados.

c. Pasta de ativo, passivo e resultado, contendo as folhas-mestras, programas de trabalho devidamente preenchidos e papéis de trabalho de suporte, preparados pela entidade ou não, que representam a documentação comprobatória da execução dos trabalhos de auditoria em cada área das demonstrações contábeis.

3. Todos os papéis de trabalho devem ser revisados pelo responsável pelo trabalho e pelo gerente responsável pela entidade. Os sócios responsáveis pela entidade têm a responsabilidade de revisar os papéis na extensão necessária para assumir a responsabilidade pelo trabalho na qualidade de contador responsável pela auditoria.

4. Os papéis de trabalho devem estar sempre adequadamente organizados, de modo que possam ser exibidos a terceiros, desde que autorizados pela entidade.

(Esta NPA foi aprovada pela Diretoria Nacional em 1996.)